

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Drⁱⁿ. Anna Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Richterin R, Hermann Greyligner und DI Wolfgang Weichselbraun im Beisein der Schriftführerin FOIⁱⁿ. Andrea Newrkla in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Bernardini & Co Wirtschaftsprüfung GmbH, Trazerberggasse 85, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 12.01.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 23.10.2015 betreffend Dienstgeberbeitrag 2010 bis 2014 in der Sitzung am 8. Mai 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:

Zeitraum	BmGrL	DB
2010	150.875,67	6.789,41
2011	210.661,19	9.479,75
2012	263.254,25	11.846,44
2013	332.842,31	14.977,90
2014	248.314,57	11.174,16

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Diese wurde mit Errichtungsvertrag vom 17.3.2010 errichtet und das

Einzelunternehmen Alleingesellschafter in diese eingebracht. An dieser Gesellschaft ist Herr Alleingesellschafter zu 100 Prozent beteiligt. Laut Firmenbuchauszug ist Herr Alleingesellschafter seit Gründung der Gesellschaft der alleinige Geschäftsführer und vertritt diese selbständig.

Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) der Jahre 2010 bis 2014 wurden sinngemäß folgende steitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Der zu hundert Prozent beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer Alleingesellschafter sei durch Erbringung regelmäßiger Arbeitsleistungen in Form von Ingenieurleistungen, Beratungsleistungen, Akquisitionstätigkeiten sowie der Geschäftsführertätigkeit als solche in den Betrieb der Bf eingegliedert. Dass Alleingesellschafter im gegenständlichen Fall nicht ausschließlich die Aufgaben der handelsrechtlichen Geschäftsführung erfülle, stehe der Eingliederung nicht entgegen. Während die Entgelte für die Geschäftsführertätigkeit am Lohnkonto erfasst und die Lohnnebenkosten hierfür bereits abgeführt worden seien, sei das Entgelt für die erbrachten Ziviltechnikerleistungen separat abgerechnet und durch die Bf bei der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag nicht berücksichtigt worden. Die Gesamthöhe der auf diese Weise für den Prüfungszeitraum nicht entsprechend berücksichtigten Entgelte betrage 346.835 Euro.

Werde ein wesentlich beteiligter Gesellschafter einer GmbH für diese kontinuierlich (auch) im operativen Bereich tätig, beziehe er selbst dann Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG, - welche somit der DB-Pflicht unterliegen, - wenn er über eine Gewerbeberechtigung als Einzelunternehmer verfüge und an die Gesellschaft Rechnungen als Einzelunternehmer stelle.

Weiters sei im Prüfzeitraum Alleingesellschafter ein Firmen-KFZ zur beruflichen und privaten Nutzung durch die Bf zur Verfügung gestellt worden. Ein Fahrtenbuch bzw geeignete Aufzeichnungen über die getätigten Privatfahrten hätten nicht vorgelegt werden können. Ein Sachbezug in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung sei ebensowenig angesetzt wie ein Privatanteil an den KFZ-Aufwendungen durch Schätzung (zB 10 %) dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers angelastet worden. Der Vorteil in Höhe der laut Buchhaltung auf den Konten der GmbH verbuchten Kfz-Kosten (betriebliche und nicht betriebliche) sei somit zur Gänze als sonstige Vergütung jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG für den Dienstgeberbeitrag nachverrechnet worden.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der GPLA entsprechende Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2010 bis 2014 und setzte eine Nachforderung an Dienstgeberbeitrag in der Höhe von insgesamt 17.592,63 Euro fest.

Gegen diese Bescheide wurde Beschwerde eingebracht. Die Bf führte darin aus:

Die Beschwerde richte sich gegen die Feststellung, dass sämtliche Leistungshonorare und sämtliche Kosten des KFZ lohnnebenabgabepflichtig wären.

Die Bf sei im Prüfungszeitraum als Ziviltechnikergesellschaft wesentlich durch die projektbezogene Arbeit des Geschäftsführers Alleingesellschafter geprägt gewesen.

Die Bezüge, welche von der Bf für diese Leistungen an Herrn Alleingesellschafter ausbezahlt worden seien, beträfen nur zu einem Teil die Tätigkeit als handelsrechtlicher Geschäftsführer. Für den auf die Vergütung der Leistungen als Geschäftsführer entfallenden Teilbetrag von EUR 1.500,00 pro Monat seien Lohnnebenabgaben im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung berechnet und abgeführt worden. Die von der Lohnabgabenprüfung zusätzlich in die Bemessungsgrundlage der Lohnnebenkosten einbezogenen Honorare beträfen die von Herrn Alleingesellschafter an die Bf erbrachten Ziviltechniker- und keinesfalls Geschäftsführungsleistungen. Die Leistungen seien fremdüblich für jeweils konkrete Projekte an die Bf verrechnet worden. Es ergäben sich erhebliche Unterschiede in den Bezügen der einzelnen Jahre und dem damit verbundenen persönlichen Unternehmerrisiko von Herrn Alleingesellschafter. Die Einbeziehung sämtlicher Honorare in die Basis für die Lohnnebenkosten sei daher nicht richtig.

Des Weiteren seien aufgrund dessen, dass kein Fahrtenbuch geführt worden sei, die KFZ-Kosten zur Gänze der Lohnnebenabgabepflicht unterzogen worden. Die Führung eines Fahrtenbuches sei ausschließlich aus dem Grund unterlassen worden, weil der Anteil der nicht betrieblichen Nutzung des Fahrzeuges minimal sei. Insbesondere verzichte Alleingesellschafter, welcher seit vielen Jahren sowohl eine Jahreskarte der Wiener Linien als auch eine Vorteilscard der ÖBB besitze, prinzipiell aus ökologischen Gründen auf die Nutzung des Fahrzeuges zu Gunsten der Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel. Auch stehe das KFZ nicht ausschließlich Alleingesellschafter zur Verfügung. Dieses werde auch von anderen Dienstnehmern für betriebliche Fahrten verwendet. Insgesamt stelle die Übernahme der Kosten für das KFZ keine Entlohnung für Alleingesellschafter dar, vielmehr sei es ein Betriebsmittel, um zum Ort der diversen Projekte gelangen zu können.

Es werde daher beantragt, die Bescheide abzuändern und die Leistungshonorare sowie die KFZ-Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Beantragt wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat des Bundesfinanzgerichts.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 05.08.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und nach Wiedergabe der Beschwerdeausführungen, der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen und Judikatur im Wesentlichen dargelegt, dass es der Rechtsprechung des VwGH folgend zur Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung

nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 iVm § 47 Abs 2 EStG 1988 primär nur auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers ankommen könne. Diese sei durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsgebiet, verwirklicht werde. Dabei sei es nicht von Bedeutung, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung beurteile der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls als bedeutungslos, weil die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung anknüpfe. Auf Grund der auf Dauer angelegten Tätigkeit der Bf (gemeint wohl: des Alleingesellschafter) für die Bf sei das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes der GmbH erfüllt. Auf die Erfüllung weiterer Sachverhaltselemente komme es für die Feststellung, dass die Bf (gemeint wohl: Alleingesellschafter) aus ihrer (seiner) Tätigkeit für die Bf Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erziele, nicht mehr an. Da es auf die Art der Tätigkeit nicht ankomme, ändere auch der Einwand, dass die Bf (gemeint wohl: Alleingesellschafter) jeweils einzelne Projekte für die Bf abwickle, ausschließlich für die Erfüllung der einzelnen Projekte durch die Bf bezahlt werde und ihre (seine) Tätigkeit insgesamt der eines freiberuflich tätigen Ziviltechnikers entspreche, nichts an der genannten Qualifizierung der Einkünfte als solche gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Auch sei die Privatnutzung des Firmen-KFZ durch den Geschäftsführer als sonstige Vergütung gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen und müsse daher in die Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten aufgenommen werden. Da diese sonstige Vergütung nicht in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung bemessen worden sei und auch keine Nachweise über die tatsächliche Nutzung des Firmenfahrzeuges vorgelegt worden seien, erfolge die Bemessung des Vorteils mit den gesamten KFZ-Kosten auf Basis des unternehmensrechtlichen Ansatzes als sonstige Vergütung gemäß § 22 Z 2 EStG und damit auch als Bemessungsgrundlage für den DB zu Recht.

Im fristgerecht eingelangten Vorlageantrag verwies die Bf auf ihre Beschwerdeausführungen und ergänzte, dass keinesfalls die gesamten PKW-Kosten als Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag heranzuziehen seien. Sachlich sei vielmehr gerechtfertigt, nur jenen Teil der Kosten des Firmenfahrzeuges als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, der auf die private Nutzung des Firmenfahrzeuges entfalle. Die Bf verwies hierzu auf eine Entscheidung des Landesverwaltungsgerichtes Tirol (LVwG-2015/12/2927-5). Insbesondere sei in diesem Urteil die Berechnung des Privatanteils mittels einer plausiblen Schätzung zugelassen. Aufgrund des vernachlässigbaren Privatanteils der KFZ-Nutzung sei die Erhöhung der Bemessungsgrundlage um die gesamten PKW-Kosten zu Unrecht erfolgt.

In Bezug auf die Erhöhung der Bemessungsgrundlage um die Honorare für Dienstleistungen des Alleingesellschafter verwies die Bf auf die ursprüngliche Beschwerde.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an das BFG zur Entscheidung vor.

Im Zuge der Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde die Bf aufgefordert, geeignete Unterlagen zur Darlegung des betrieblichen wie privaten Nutzungsausmaßes des Firmen-KFZ durch Alleingesellschafter für den streitgegenständlichen Zeitraum vorzulegen.

In der mündlichen Verhandlung wurde ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter brachte vor wie bisher und legte den Vertrag über die Geschäftsführung vor (dieser wurde in Kopie zu den Akten genommen). Diesem folgend sei ein fixes Honorar plus Umsatzsteuer für die Geschäftsführung und ein auftragsbezogenes Honorar vereinbart worden.

Zum Nachweis der durch den Gesellschafter-Geschäftsführer durchgeführten Privatfahrten wurden Kalenderaufzeichnungen für das Jahr 2013 sowie Tabellen für die Jahre 2011 bis 2014, aus denen sich die Gesamtfahrleistung, die betrieblichen Fahrten und die privaten Fahrten ergeben, vorgelegt und zum Akt genommen.

Der Finanzamtsvertreter erklärte, dass seitens des Finanzamtes keine Bedenken bestünden, das Ausmaß der Privatfahrten im angegebenen Prozentsatz festzusetzen, sofern sich die Daten aus dem Kalender mit der Tabelle deckten. Es bestünden auch keine Bedenken, für das Jahr 2010 den Durchschnittswert von 36,87 Prozent an Privatfahrten heranzuziehen. Ansonsten werde auf die Ausführungen in der BVE verwiesen.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter, dass der Beschwerde stattgegeben werde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung über die Einbeziehung der von Alleingesellschafter verrechneten Entgelte für seine Ziviltechnikerleistungen in die Bemessungsgrundlage des DB wird folgender unstrittiger Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die Bf ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie wurde im März 2010 durch Einbringung des Einzelunternehmens Alleingesellschafter errichtet. Seit der Gründung der Gesellschaft führte Alleingesellschafter die Geschäfte der Bf. Er ist an der Bf zu hundert Prozent beteiligt.

Die Bf bietet als Kapitalgesellschaft ihren Kunden diverse Ingenieursleistungen für den Siedlungswasserbau (Neuerrichtung, Anpassung und Sanierung von Wasserversorgungs- und Abwasserentsorgungsanlagen), für Hochwasserschutz- und Infrastrukturprojekte oder für Wassermanagementaufgaben an.

Für seine Tätigkeit erhielt der Geschäftsführer eine Entlohnung in Höhe von 1.500,00 Euro monatlich, für welche die Bf Lohnnebenabgaben im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung berechnete und abführte.

Weiters erbrachte Alleingesellschafter freiberufliche Ziviltechnikerleistungen, welche insbesondere aus Ingenieur-, Beratungsleistungen und Akquisitionstätigkeiten bestanden und die Bf wesentlich prägten. Diesbezüglich verrechnete er über projektbezogene Honorarnoten die mit der Bf vereinbarten Projektpauschalen in jeweils unterschiedlicher Höhe.

Im Prüfungszeitraum wurden Honorare in nachstehender Höhe verrechnet:

Zeitraum	operative Honorare in Euro
2010	37.335,00
2011	74.250,00
2012	79.700,00
2013	101.650,00
2014	53.900,00
Summe	346.835,00

Diese Honorare wurden nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Die mit dem KFZ in Verbindung stehenden Kosten (insbesondere für Vignetten, Maut, Instandhaltungsarbeiten, Reifen sowie Treibstoff) sind von der Bf beglichen sowie auf den Konten 7321, 7323, 7330 und 7451 in einer Gesamthöhe von 43.117,09 Euro verbucht worden. Die gesamten KFZ-Aufwendungen der Bf im Streitzeitraum betrugen:

Zeitraum	KFZ-Aufwendungen in Euro
2010	1.372,99
2011	9.293,42
2012	10.642,11
2013	11.253,47
2014	10.555,10
Summe	43.117,09

Eine Aufzeichnung über die private Nutzung wurde nicht geführt. Die im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten Tabellen errechneten eine Privatnutzung des Firmenwagens in nachstehendem Ausmaß:

Zeitraum	Anteil Privatnutzung in %
2011	33,33
2012	44,01
2013	32,79
2014	35,23
durchschnittlich	36,87

Diese Tabellenberechnung wurde hinsichtlich 2013 mit den Terminkalendereintragungen belegt, hinsichtlich der Kilometerstände in den Tabellen wurden zum Nachweis die Reparaturrechnungen vorgelegt.

Für das Jahr 2010 wird auf Grund der vorgelegten Tabellen der Anteil der Privatfahrten mit dem durchschnittlichen Prozentsatz von 36,87 Prozent, der sich aus den Werten der Jahre 2011 bis 2014 ergibt, angenommen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie den glaubwürdigen Aussagen der Bf in der mündlichen Verhandlung sowie den beigebrachten Unterlagen. Gegen diese Feststellungen wurden seitens beider Parteien keine Einwendungen vorgebracht. Da auch hinsichtlich des Privatanteiles für das Jahr 2010 keine besonderen Umstände vorgebracht wurden, die einen von den Folgejahren abweichenden Ansatz erfordern würden, durfte das Bundesfinanzgericht diese Feststellungen als erwiesen annehmen und seiner rechtlichen Beurteilung zu Grunde legen.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. 1993/818 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG idF BGBl 1998/818 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Die Bestimmung des § 47 Abs 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind.

Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): Fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Der Verfassungsgerichtshof hat weiters aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses **nicht** zutreffe.

Bezug nehmend auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes kristallisierten sich danach in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses heraus, nämlich

- die Eingliederung in den betrieblichen Organismus,

- das fehlende Unternehmerrisiko,
- eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung.

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Bf als Kapitalgesellschaft Leistungen am Markt anbietet und sich zur Erfüllung der erteilten Aufträge natürlicher Personen bedienen muss. Für die Erbringung dieser Leistungen bediente sich die Bf unter anderem ihres Gesellschafter-Geschäftsführers. Dieser erfüllte somit einerseits kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernd die Aufgaben der Geschäftsführung. Weiters erbrachte er - dem Vorbringen der Bf folgend - Ingenieurleistungen, Beratungsleistungen und Akquisitionstätigkeiten, wodurch er die von ihm als Geschäftsführer der Bf am Markt angebotenen und übernommenen Leistungen im Auftrag und auf Rechnung der Bf ausführte. Damit ist offenkundig, dass er in den Organismus des Betriebes der Bf eingegliedert war. Das Merkmal der Eingliederung war somit zweifelfrei gegeben.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung des Alleingeschäftlers und Geschäftsführers auch im operativen Bereich als eine Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Honorare sind daher im Sinne dieser Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

KFZ-Aufwendungen:

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.04.2018, Ro 2018/15/0003, wird klargestellt, dass nicht schon die bloße Zurverfügungstellung eines Kraftfahrzeuges durch die Gesellschaft zu einer beim Gesellschafter-Geschäftsführer zu erfassenden Vergütung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 führt, da sich das überlassene Kraftfahrzeug weiterhin im Betriebsvermögen der Gesellschaft befindet und die damit zusammenhängenden Aufwendungen als Betriebsausgaben der Gesellschaft bei deren Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind. Der Verwaltungsgerichtshof hält vielmehr in ständiger

Rechtsprechung fest, dass nur die Überlassung eines Kraftfahrzeuges für private Fahrten des Gesellschafter-Geschäftsführers einen geldwerten Vorteil darstellt, der als Vergütung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu erfassen ist. Dessen Höhe ist bei Fehlen entsprechender Aufzeichnungen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen (vgl VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063).

In diesem Sinne sind daher nur die auf die Privatfahrten des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers entfallenden KFZ-Kosten in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Die Ermittlung des dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer aus der Privatnutzung des Firmen-PKWs erwachsenen geldwerten Vorteiles hat sich dabei jedenfalls an den tatsächlichen Aufwendungen für den PKW zu orientieren. In welcher Höhe die Aufwendungen als Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung der Bf in Abzug gebracht wurden, ist dabei nicht relevant.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden Unterlagen beigebracht, aus denen sich der Anteil der Privatfahrten feststellen ließ. Dieser prozentuelle Anteil wird daher in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Ermittlung Bemessungsgrundlage Anteil Privatfahrten (Beträge in Euro):

Zeitraum	KFZ-Aufwand	Anteil privat	Bmgrl DB vom KFZ
2010	1.372,99	36,87%	506,22
2011	9.293,42	33,33%	3.097,50
2012	10.642,11	44,01%	4.683,59
2013	11.253,47	32,79%	3.690,01
2014	10.555,10	35,23%	3.718,56

Ermittlung Bemessungsgrundlage DB (Beträge in Euro):

Zeitraum	DB-Pflicht lt Erkl	Honorare	KFZ-Nutzung	Bmgrl DB
2010	113.034,45	37.335,00	506,22	150.875,67
2011	133.313,69	74.250,00	3.097,50	210.661,19
2012	178.870,66	79.700,00	4.683,59	263.254,25
2013	227.502,30	101.650,00	3.690,01	332.842,31
2014	190.696,01	53.900,00	3.718,56	248.314,57

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da das Bundesfinanzgericht sowohl hinsichtlich Einbeziehung der Honorare für die operative Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag als auch hinsichtlich der Aufwendungen für die Privatfahrten mit dem firmeneigenen KFZ der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt ist, lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Die Revision wurde daher nicht zugelassen.

Wien, am 9. Mai 2019